

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051542

DGT: 27-06-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1641/2014

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Convenio con Reino Unido. Ejercicio de opciones sobre acciones entregadas cuando el contribuyente era residente en España y por razón de los servicios prestados en su territorio. Se trata de la percepción de rentas que corresponden a la concepción de rentas del trabajo; sin embargo, esa determinación debe hacerse en función de todas las circunstancias concurrentes, incluidas las condiciones contractuales asociadas a la opción -es decir, las condiciones de ejercicio o disposición de la opción concedida-. En el supuesto analizado, la opción estuvo ligada a la prestación de servicios que el perceptor obtuvo mientras era residente en España, para recompensar los servicios prestados. Pues bien, en casos como éste, España puede gravar las rentas derivadas del ejercicio de las opciones conforme a su normativa interna - en los casos en que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado, en el que no se reside pero se obtiene la renta, el Convenio establece la tributación compartida-, correspondiendo al Reino Unido, como Estado de residencia, la eliminación de la doble imposición.

Ganancias de capital. Transmisión posterior de las acciones recibidas. Una vez que se ejercita la opción y se adquieren las acciones, si éstas se venden se producirá una ganancia de capital. En el supuesto analizado, no se producirá tributación ninguna puesto que al tratarse de la ganancia derivada de la venta de unas acciones de una sociedad no residente -EE.UU.- obtenida por un no residente -lo es en el Reino Unido- no se trata de ninguno de los supuesto que el art. 13.1.i) RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) considera como renta obtenida en territorio español.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.1.i).

Convenio de 21 de octubre de 1975 (Convenio con Reino Unido), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, que en 2008 era residente fiscal en España, recibió un determinado paquete de opciones sobre acciones de la compañía en la que trabajaba por cuenta ajena. En 2010 fue trasladado al Reino Unido donde, en 2012, siendo ya residente fiscal británico, ejercitó sus opciones adquiriendo acciones, para proceder posteriormente a su venta en ese mismo año.

Cuestión planteada:

Dónde deben tributar las rentas obtenidas.

Contestación:

En el supuesto planteado se hace referencia a unas opciones sobre acciones concedidas a un residente fiscal en España durante el año 2008, que sin embargo se ejercitan adquiriéndose las correspondientes acciones, para venderlas a continuación, durante 2012.

En ese año 2012 el consultante era residente del Reino Unido, por lo que resultará aplicable el Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Londres el 21 de octubre de 1975 (el CDI), que era el vigente en 2012.

Dicho CDI establece en su artículo 15 (profesiones dependientes) lo siguiente:

“1) Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18, 19 y 21, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en este Estado.”

Tal y como señalan los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, aplicable a este caso, la renta derivada del ejercicio de opciones sobre acciones tiene la consideración de renta del trabajo y por tanto este tipo de rentas se encuentran en el ámbito de aplicación del citado artículo 15.

Dicho artículo atribuye en principio una potestad exclusiva al Estado de la residencia para gravar las rentas del trabajo derivadas del empleo. Por ello el Reino Unido, como Estado de residencia del consultante, tiene derecho a gravar las rentas procedentes del ejercicio de las opciones sobre acciones concedidas al trabajador.

Sin embargo, en los casos en que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado, dicho artículo regula una tributación compartida.

La determinación de si, y en qué medida, una opción sobre acciones para empleados proviene de un trabajo dependiente ejercitado en un Estado determinado debe hacerse en cada caso sobre la base de todos los hechos y circunstancias relevantes, incluidas las condiciones contractuales asociadas a la opción (es decir, las condiciones de ejercicio o disposición de la opción concedida). Si bien no se da información al respecto en la consulta, cabe entender que estamos ante el supuesto más habitual en que la opción está ligada a la prestación de servicios anteriores a la fecha en que se concede, para recompensar esos servicios ya prestados, en cuyo caso las opciones concedidas en 2008 estarían claramente ligadas a servicios prestados en España.

En ese caso, España, como Estado de la fuente, también tiene derecho a gravar estas rentas. Y en relación con este supuesto los Comentarios aclaran es irrelevante el momento en que esa renta pueda satisfacerse, devengarse o adquirirse de manera definitiva por el empleado, incluso si el impuesto se exige en un momento posterior en que el trabajador ya no está empleado en ese Estado.

Por tanto, España podrá gravar las rentas derivadas del ejercicio de las opciones sobre acciones conforme a su normativa interna.

Por su parte, corresponderá al Reino Unido, como Estado de la residencia, eliminar la doble imposición correspondiente a estas rentas, conforme al citado convenio.

Junto a estas rentas del trabajo, una vez que se ejercita la opción y se adquieren las acciones, se puede producir también una ganancia de capital en el momento en que dichas acciones se vendan. En este caso se trata de una ganancia patrimonial obtenida por un residente en el Reino Unido de unas acciones que cotizan en los Estados Unidos por lo que en principio no parece que se trate de una renta sujeta a gravamen en España, ya que según establece el artículo 13.1.i) se consideran rentas obtenidas en territorio español:

“i) Las ganancias patrimoniales:

1º. Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

(...)

3º. Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

- Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

- Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.”

Por lo tanto, de no tratarse de una ganancia patrimonial de las referidas en el párrafo i) anterior no se tratará de una renta obtenida en territorio español por lo que no estará sujeta a gravamen en España.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.